

# (Auto-)nomia do direito e linguagem: uma resposta hermenêutica para a conexão entre direito tributário e contabilidade

## *Autonomy of law and language: a hermeneutical response to the relationship between tax law and accounting*

Antônio Rocha\*

Artigo recebido em 25/02/2021 e aprovado em 29/03/2021

### Resumo

A partir da matriz de Heidegger-Gadamer, o presente artigo se propõe a realizar uma incursão hermenêutica sobre a interpenetração entre os mundos do direito tributário e da contabilidade. Colocar-se-á a linguagem como o centro de discussão, fincando-a na realidade onde as coisas acontecem. Com base nisso, far-se-á uma análise crítica a respeito dos discursos jurídicos, examinando casos concretos. Ao aproximar linguagem e ação humana, sob o plano da historicidade, demonstrar-se-á a necessidade de novos paradigmas e aportes teóricos, a fim de se dar uma resposta mais adequada à luz da Constituição.

**Palavras-chave:** Direito tributário. Contabilidade. Linguagem. Facticidade. Historicidade. Discurso jurídico.

### Abstract

*Based on Heidegger-Gadamer, this article proposes a hermeneutic incursion about the interpenetration between the worlds of Tax Law and Accounting. Language will be placed as the center of discussion, focusing on the reality where things happen. Based on this, a critical analysis will be made regarding the legal speeches, examining specific cases. By bringing human language and action together, under the plan of historicity, the need for new paradigms and theoretical contributions will be demonstrated in order to give a more adequate answer in the light of the Constitution.*

**Keywords:** Tax Law. Accounting. Language. Facticity. Historicity. Concept.

## 1 Introdução: (des-)monte

É certo que a contemporaneidade ou pós-modernidade tornou-se um palco altamente complexo, com múltiplas formas (des-)ordenadas de organização da sociedade, da economia, da política, da moral, da ética etc. Somado a isso, veio o aumento da carga de informação de toda espécie, cujo fluxo (e consequente dissipação) se dá praticamente de maneira instantânea<sup>1</sup>.

Com base nisso, o presente artigo se propõe a recuperar alguns *não ditos*, isto é, o laço da vida e da história que ficaram aquém, em meio à loucura de objetivismos e subjetivismos que demarcam as filosofias inspiradas pela técnica científica, transformadas em instrumento de poder, tendendo a encarar tudo aquilo que não é humano como material bruto (RUSSEL, 2015, p. 14). Nessa medida, a investigação partirá do *método* fenomenológico-hermenêutico,

\* Bacharel em direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG. Pós-graduado em filosofia e teoria do direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC Minas. Pós-graduando em *compliance* e gestão tributária pela Faculdade Brasileira de Tributação – FTB. Procurador da Fazenda Nacional.

<sup>1</sup> Abordando os desafios de construir um sistema de governança tributária global em meio à profusão de transformações no tecido social, MAGALHÃES (2016, p. 47) busca encontrar pontos em comum nas mais diversas abordagens teóricas de filósofos e sociólogos que tentam decifrar essa teia. Dentre as mais variadas matrizes, destaca os seguintes termos-conceitos definidores dos tempos atuais: *modernidade tardia ou alta modernidade* (Anthony Giddens), *a nova modernidade ou segunda modernidade* (Ulrich Beck), *a outra modernidade ou modernidade diferente* (Scott Lash), *a supermodernidade* (Marc Augé), *a sobremodernidade* (Georges Balandier), *a hipermodernidade* (Gilles Lipovetsky), *a modernização reflexiva* (U. Beck, A. Giddens & S. Lash) e *a modernidade líquida* de Zygmunt Bauman. Nesse sentido, a mencionada obra traz elementos paradigmáticos importantes para o estudo do direito tributário, a fim de se questionar aspectos ideológicos que podem estar ocultos nas discussões em torno da tributação, especialmente em tempos de mudanças constantes e difusas.

cunhado por Heidegger, segundo a perspectiva da facticidade, um existencial que não se pode fundamentar nem se deduzir do *a priori* (GADAMER, 1999, p. 386), pois simplesmente é. Essa estruturação, também, não pode se abdicar de sua compreensão na tradição histórica, uma vez sendo no seu interior onde se dá a existência (GADAMER, 1999, p. 399).

A revisão crítica seguirá o ideal de (des-)monte heideggeriano, no sentido de buscar por uma apropriação e transformação daquilo transmitido pela história, sob o aspecto de abrir os ouvidos para onde o rumo das coisas realmente inspira (HEIDEGGER, 2018, p. 32). Ao lado disso, se assentará nos passos seguintes dados pela hermenêutica filosófica de Gadamer, especialmente a partir de sua célebre frase que sintetiza seu pensamento: “ser que pode ser compreendido é linguagem” (1999, p. 687).

Para atender aos objetivos centrais do presente estudo, ter-se-á em mente que “[t]oda resposta só mantém sua força de resposta enquanto permanecer enraizada na pergunta” (HEIDEGGER, 1977, p. 57). Desse modo, o que se pretenderá dizer quando se tecer as interpretações acerca da *autonomia do direito* e da *conexão entre direito tributário e contabilidade* pressuporá o revolvimento do solo dos referidos temas transmitidos pela tradição filosófica vigente.

Nessa senda, a análise partirá das chamadas *teses tributárias*, uma vez sendo essa a formatação que são veiculadas as temáticas perante os tribunais. A articulação desse universo discursivo adota uma racionalidade depuradora e metódica, na qual o acesso ao mundo ocorre pelo recorte da realidade segundo grandezas matematizáveis ou esquemas de interpretação (KELSEN, 1998, p. 3). Não se pode negar, portanto, a persistência do esquema sujeito-objeto, que se articula, vez ou outra, pela fórmula signo-signo e, com isso, instrumenta a linguagem (STRECK, 2014, p. 189-192).

Contra essa tecnicização, o artigo assumirá o caráter (funda-)mental da linguagem, supondo a compreensão na base da própria existência do homem (HEIDEGGER *apud* KAHLMEYER-MERTENS, 2017, p. 48). Nessa guinada, a linguagem deixa de ser mero instrumento de expressão, passando ela própria a ser condição de possibilidade do pensamento. Sua (origin-)alidade é tal que “[s]ó na medida em que a linguagem nomeia pela primeira vez o ente é que um tal nomear traz o ente à palavra e ao aparecer” (HEIDEGGER, 1977, p. 59). Ou seja, sempre se desloca na tentativa da abertura do mundo, que se descerra para ser apenas naquilo que a linguagem permite, ou seja, dentro de um de seus possíveis caminhos do horizonte significativo em que a humanidade se insere.

Portanto, a resposta a respeito das questões envolvendo a *autonomia do direito*, a *conexão entre direito tributário e contabilidade* e as *bases tributárias* não buscará o que elas *são em si* ou os *conceitos de*, mas o que elas significam dentro de uma situação hermenêutica.

## 2 Autonomia do direito: o que é isto?

Como bem lembra Heidegger (2018, p. 14), uma pergunta do tipo “Que é isto...?” representa uma questão multívoca, cuja resposta poderia ocorrer com a mera nomeação do que *isto* seja. Contudo, ao darmos nome a esta coisa (*isto*), poderíamos redarguir que é aquilo designado pela nomeação. E, por sua vez, obter uma delimitação mais exata, analítica do seu conceito, o que poderia se prosseguir de forma sucessiva e indefinida. Contudo, sustenta o mestre, uma atitude assim acabaria por distanciar da pergunta original. Por essa interpelação, o filósofo quer demonstrar que o atingimento da resposta adequada deve vir da pergunta, e isso não se realiza sem antes se deixar levar pelo diálogo, pondo-se verdadeiramente a escutá-lo. Dito de outro modo, a interpretação é sempre fruto de um momento singular, histórico e concretizador, que visa a alcançar a coisa mesma enquanto coisa<sup>2</sup>.

É por isso que quando se indaga o que seja a *autonomia do direito*, o pensamento deve se pôr no horizonte daquilo transmitido pela tradição<sup>3</sup>. Tal intento não se constrói levantando meras questões históricas acerca do

<sup>2</sup> Conceito gadameriano definido por Jean Grodin: “[...] o corresponde à coisa seria o que se apresenta significativamente num horizonte histórico e sujeito às repercussões das compreensões que dela se faz” (*apud* KAHLMEYER-MERTENS, p. 114).

<sup>3</sup> Toma-se, aqui, o sentido empregado por Gadamer segundo o qual seria “[a]quilo que é consagrado pela história e pelo uso é provido de uma autoridade que doravante se tornou universal” (*apud* REALE; ANTISIERI, 2006, p. 262).

seu surgimento, em vez disso, pressupõe uma verdadeira penetração para “entrar em diálogo com a experiência” (HEIDEGGER, 2018, p. 46) da linguagem falada.

(Re-)colocando-se desde a origem, seu nascer data do século XX<sup>4</sup>, quando houve uma mudança (ab-)rupta em relação ao modo com o qual se concebiam as constituições ao redor do mundo, antes vistas como mero documento ou carta política de intenções. Não havia, até ali, o reconhecimento de imperatividade daquilo disposto nos seus textos, ficando a critério dos legisladores e administradores dar (ou não) aplicação. Somente com o movimento da reconstitucionalização no interior do pós-Segunda Guerra, esse estado de coisas se alterou, deferindo-lhes o atributo de normas jurídicas e, portanto, dando-lhes mecanismos de coação para os casos de inobservância (BARROSO, 2013, p. 858). Nessa nova (re)configuração do direito, sob a égide de constituições democráticas, adveio de uma alteração paradigmática, eis que “provocaram um grande impacto sobre a hermenêutica jurídica de maneira geral e, especialmente, sobre a interpretação constitucional” (BARROSO, 2013, p. 863). Assim, o estado democrático de direito rompe com o paradigma do constitucionalismo liberal, uma vez que o legislador passou a não deter mais margem de conformação livre, sofrendo uma limitação decorrente do seu alto teor compromissário e dirigente (STRECK, 2019, p. 1). Ao mesmo tempo, essa diretriz vai fazer com que os países, tais quais a Alemanha, construam uma dogmática constitucional em que a jurisdição constitucional atue mais interventiva e fortemente (STRECK, 2019, p. 33).

Cuidando de um novo tempo histórico, a compreensão sobre o mundo passou por profundas alterações, o que, com Gadamer, caracteriza-se como sendo o abandono de um horizonte em razão da abertura de um outro, a partir desse acontecer. Dentro desse contexto, surge um (re-)novado universo significativo, para o qual a experiência linguística (re-)situou o direito. Pondo-se nessa senda, a doutrina estrangeira, especialmente na lavra de Konrad Hesse, identificou alguns princípios implícitos encrustados no tecido semântico-pragmático instituído pelo novel arranjo institucional, no intuito de “estabelecer o resultado constitucionalmente ‘correto’, mediante um procedimento racional e controlável” (SALERT, 2015, p. 614).

Só agora, colocando-se à sua disposição, chega-se mais perto da pergunta inicialmente proposta sobre o que é a *autonomia do direito*. Isto é, à medida em que se suspendem os juízos (*epoché*<sup>5</sup>), pode-se “descerrar para nossos olhos o véu sobre sua originária essência” (HEIDEGGER, 2018, p. 45), não no sentido de expressá-la em uma correspondência verbal exata, mas de adentrar no caminho de sua historicidade, possibilitando dialogar com ela.

No cenário nacional, em razão das mazelas de todo o tipo de ordem, especialmente aprofundadas no período da ditadura militar, essas novidades apenas vieram de forma mais tardia<sup>6</sup>, contando com influxos mais profícuos a partir da promulgação da Constituição de 1988. Particularmente em relação ao seu conteúdo, a Constituição Cidadã assumiu um caráter fortemente compromissário, plural e imbuído por realizar transformações sociais profundas na estrutura da sociedade (SARLET, 2015, p. 606), o que se observa pelo extenso rol de direitos materiais nela previstos e a diversidade de aspectos de relações por ela tratadas. Partindo das definições de Elias Díaz, Lênio Streck aduz que a reviravolta provocada pelo papel das constituições, no nível de organização do Estado, é o que demarca *plus*

<sup>4</sup> Pela limitação que um artigo impõe, a contextualização dos eventos se fará, embora breve, voltada aos objetivos do presente, tanto de seguir a metodologia hermenêutica quanto para atingir a finalidade de apresentar um sentido de princípio para o que vem a ser autonomia do direito no contexto aqui a ser empregado.

<sup>5</sup> Termo empregado no sentido da fenomenologia, assim descrito por Reale “parênteses as nossas persuasões filosóficas, os resultados das ciências e as convicções engastadas naquela nossa atitude natural que nos impõe a crença na existência de um mundo de coisas” (2006, p. 176).

<sup>6</sup> Ana Paula de Barcerillos (2020, p. 90) apresenta interessante relato acerca do contexto histórico no qual se deu a mencionada ruptura, pela qual é possível melhor compreender as dificuldades de implementação de mudanças mais profundas nas estruturas fundantes do direito e da sociedade brasileira, nos seguintes termos: “A eleição, em 15 de novembro de 1986, de uma Assembleia Nacional Constituinte, encarregada de elaborar uma nova Carta Constitucional, marcava o reingresso do Brasil no rol dos países democráticos, depois de quase 12 anos de abertura ‘lenta, segura e gradual’. Os deputados e senadores eleitos não seriam, todavia, apenas constituintes. O que se elegeu em novembro de 1986 foi, na verdade, um novo Congresso Nacional, que funcionaria temporariamente como Assembleia Nacional Constituinte. Tendo esta encerrado os seus trabalhos, os constituintes prosseguiriam na condição de congressistas até o final de seus mandatos. Esta opção política sofreu a crítica de amplos setores da sociedade, que pretendiam que a Assembleia Constituinte eleita servisse exclusivamente a seu fim próprio, dissolvendo-se com a promulgação da nova Carta. Assim, acreditava-se, haveria independência e dedicação absolutas por parte dos constituintes, sem a interferência de outros interesses, próprios da atividade parlamentar.”

normativo do estado democrático de direito, enquanto um *locus* e instrumento de ação concreta do estado (2014, p. 53).

No plano da interpretação, (re-)vigora uma guinada traduzida pela “interpretação constitucionalmente orientada (guiada) de normas infraconstitucionais” (SARLET, 2015, p. 643), conforme trabalhado no âmbito da comunidade jurídica nesse período pós-Segunda Guerra/Ditadura Militar. Dentro desse cenário, a autonomia do direito é um desses princípios sedimentados na história, cujo substrato emana um padrão de comportamento direcionado à tutela da força normativa da constituição, uma vez que o “acentuado grau de autonomia conquistado pelo direito é a sua própria condição de possibilidade” (STRECK, 2011, p. 22). Em face disso, a autopreservação encarna uma resistência contra as arbitrariedades, injunções, truculências e retrocessos de direitos e garantias fundamentais, fantasmas esses que sempre assombram.

Numa perspectiva estruturante e funcional, a autonomia do direito, na opinião do Luís Roberto Barroso<sup>7</sup>, irroga um “conjunto de doutrinas, categorias e princípios próprios, [...] que não se confundem com os da política” (2013, p. 1269). Em arremate, o jurista resume como sendo um discurso e um código de relação diferenciados. Nesse âmbito simbólico, o direito, entendido como linguagem, exprime um espaço no interior do qual se manifesta uma realidade, organizando e determinando a (comunic)ação no seio de relações intersubjetivas<sup>8</sup>.

Nesse sentido, o direito, como qualquer outro produto humano, expressa-se numa linguagem que lhe é própria, ou seja, constituinte de um *mundo* linguístico assentado nas leis, conceitos, significados, aplicações, relações, regras, princípios etc. que organizam uma realidade única. Com base na perspectiva procedimentalista habermasiana, Lucio Antonio Chamon Júnior vai dizer que o direito, ao permitir sua justificação em termos do princípio democrático, possibilita uma abertura discursiva para articular diversas dimensões de argumentos, mas isso no nível de geração das leis “através da institucionalização do procedimento de sua própria criação” (OLIVEIRA, 2007, p. 19).

Sob a ótica substancialista, Lênio Streck assinala que o horizonte histórico das constituições democráticas se situa dentro do contexto da “crescente autonomização, alcançada diante dos fracassos da falta de controle *da e sobre* a política” (2011, p. 23). Dentro dessa condição, o discurso jurídico não pode ser invadido ou controlado de fora para dentro. Para as alterações ocorrerem, elas devem se sedimentar na própria base fundante do seu *habitus*, o que se dá de forma natural e inconspícua ao longo da história (STRECK, 2014, p. 343 e HEIDEGGER, 1977, p. 61). Nessa ordem de ideias, o *como* se desenvolve na autonomização do direito e não pressupõe uma separação entre o jurídico e o não jurídico à maneira kelseniana. Sendo impossível a separação desses *dois mundos*, a compreensão deve partir da interpenetração entre a dimensão fenomênica e *signica*, que se dá pela (e no interior da) linguagem. Isso significa um acontecimento em constante processo de concretização, de forma que a abertura não (s-)ocorre por meio de um elemento exógeno, mas por aquilo que já carrega consigo<sup>9</sup>. Quer dizer isto: o *como* é a experiência hermenêutica (linguística), que somente se torna possível no horizonte histórico significativo do direito (*hábito*).

A autonomia do direito decorre, portanto, da própria natureza transformadora do estado democrático de direito. Significa isto: o direito não é sinônimo de burocracia ou de percalço, mas de caminho (condição) a ser percorrido (ação) para se efetivar a promoção dos direitos e objetivos constitucionalmente previstos. Assim, perguntar sobre o que é a (auto-)nomia do direito anseia uma questão originária que só pode ser respondida se

<sup>7</sup> Importante asseverar que essa e outras citações da lavra do ministro Luís Roberto Barroso são utilizadas não por adesão filosófica ou epistêmica às premissas do doutrinador, mas simplesmente por reconhecer que as definições e a análise, nos estritos termos como colacionados, são assertivos. Isto é, aceitam-se, do ponto de vista analítico-descritivo, os fatos mencionados, sem prejuízo de se contrapor às soluções ou abordagens tomadas pelo referido autor, uma vez que no próprio livro referenciado alude sua posição teórica pelo realismo jurídico, linha que se contrapõe à análise hermenêutica proposta no presente artigo.

<sup>8</sup> Uma perspectiva mais acurada aduz que “o problema essencial para a análise do discurso é o código comum ao emissor e ao receptor e subjacente (a troca de mensagens). Qualquer comunicação seria impossível na ausência de um certo repertório de ‘possibilidades preconcebidas’ ou de representações ‘pré-fabricadas’” (JAKOBSON apud ARAUJO, p. 47). Nesse sentido, ARAUJO analisa o direito, a partir da semiótica, entendendo-o como um sistema de linguagem artificialmente elaborado. Sem dúvida alguma, situando-se no interior da tradição da filosofia da linguagem, há uma certa aproximação com a hermenêutica, especialmente porque, além de trazer a linguagem para o centro da discussão, insere o elemento pragmático na discussão, problematizando a relação dos usuários com o signo, isto é, o uso no seio das relações intersubjetivas.

<sup>9</sup> Na linguagem heideggeriana: “Mas é o seu mundo que, a partir da relação do ser-aí, reina como a desocultação do ser. É por isso que tudo o que foi dado ao homem se deve, no projecto, trazer à luz do fundo que se fecha, expressamente nele posto. Só assim é que ele próprio funda como fundo que sustém.” (HEIDEGGER, 1977, p. 61).

pondo em diálogo com o seu íntimo, ou seja, com o horizonte significativo posto por ela. Fazendo isso, não é difícil perceber que a (auto-)nomia pode ser interpretada por (con-)quista, simbolizando autêntica ruptura com um estado onde não havia direito, no máximo um simulacro.

A própria forma analítica e a postura altamente interventora da Constituição de 1988, espalhando-se sobre todos os aspectos do estado e da sociedade (objetivos e direitos fundamentais e sociais, seguridade, saúde, educação, finanças, economia etc.), são elementos indicativos dessa disposição pela (auto-)nomia. Sim, interpelando-a, verifica-se que a história por ela instaurada repele quaisquer formas de concentração de poderes (físico, políticos, econômicos etc), tendentes a abusos e, portanto, contra o direito.

Essa tutela é indispensável, pois o direito, enquanto racionalização do(s) poder(es), se (inter)põe como único meio para exercício legítimo da soberania popular, proteção da dignidade humana e compatibilização entre o binômio igualdade e liberdade. Pode-se dizer, assim, que a (auto-)nomia não decorre da própria surgência do direito (constitucional), advindo do simples fato histórico da sua (con-)quista em face do estado anterior, mas, também, e sobretudo, impera no seu próprio modo de ser, carregando e se desenvolvendo consigo no seu interior. Por isso mesmo, a (auto-)nomia contém uma dupla faceta dinâmica: a de guardiã do direito, em constante vigilância; e a de força motriz de ação do Estado.

### 3 Ciência contábil e sua linguagem: até tu?

Via de regra, diz-se que a ciência contábil se expressa numa linguagem<sup>10</sup> construída, semântica e pragmaticamente, para aferir, interpretar e informar aos seus usuários as mutações quantitativas e qualitativas que sofrem o patrimônio da empresa, a partir de vários recortes, contextos e necessidades. Nesse estrato, a linguagem da contabilidade lida com a informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas para que sejam tomadas ações estratégicas (ANAN JUNIOR, 2019, p. 7). Não por outros motivos que o investidor Warren Buffet afirma que a *contabilidade é a língua dos negócios*.

Sendo próxima ao mundo dos negócios, a contabilidade guarda profunda relação com o hoje conhecido direito empresarial. Antes desse contexto, entretanto, ela estava indexada à prática mercantil, restrita a algumas atividades expressamente previstas no vetusto Código Comercial.

Naquela época, a revogada Lei 556/1850<sup>11</sup> citava dezenas de vezes termo *fatura*, empregado no sentido de documento expedido pelo comerciante (*vide* art. 12, art. 172, art. 200, art. 219 etc.) na compra e venda de mercadorias. Não havia, ali, nada que fizesse referência aos eventos *receita* e *faturamento*. Inexistia palavras para designá-las, pois.

Com o advento da Lei 6.404/1976 – LSA<sup>12</sup>, recoloca-se o país rumo à integração das mais modernas práticas capitalistas, assentadas dentro de uma realidade e premissas que exigem maior dinamicidade e adaptabilidade, “fenômeno reconhecido e várias vezes repertoriado como ‘decodificação do direito comercial’” (GUERREIRO *in* SILVA, 2012, p. 15).

Seguindo esse percurso, a legislação previu uma série de regras contábeis para facilitar a prestação de informação aos seus usuários, conferindo-lhes maior segurança quanto à saúde econômica da empresa<sup>13</sup>.

Com o surgimento de novas tecnologias, especialmente no campo das comunicações, uma novidadeira alteração promovida pela Lei 11.638/2007 veio para se aproximar às regras contábeis do IFRS (*International Financial Reporting Standards*)<sup>14</sup>, acolhendo os padrões internacionalmente utilizados pelo mercado global. Uma

<sup>10</sup> Aqui, no sentido de código artificial, uma vez que se utiliza de uma “língua(gem) natural (usada aqui como sinônimo de idioma) como ferramenta ou pressuposto de constituição” (ARAUJO, 2005, p. 18).

<sup>11</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lim/lim556.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim556.htm). Acesso em: 31 out. 2020.

<sup>12</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 31 out. 2020.

<sup>13</sup> “Foi com base neste modelo tradicional que o sistema da LSA se estruturou no que diz respeito à escrituração das companhias e elaboração das demonstrações financeiras, visando a exprimir corretamente a situação financeira do patrimônio e a apuração de lucros não fictícios [...]” (GUERREIRO *in* SILVA, 2012, p. 92).

<sup>14</sup> Em tradução literal: “Normas Internacionais de Relatório Financeiro”.

das modificações promovidas foi a nova acepção do vocábulo *receita*, cuja noção passou a contemplar “também os aumentos no valor de ativos decorrentes de sua avaliação pelo ‘valor justo’” GUERREIRO *in* SILVA, 2012, p. 91).

Na seção que trata das Demonstrações Financeiras, contudo, permaneceu-se silente quanto à palavra *faturamento*, embora a grandeza *receita* tenha recebido tratamento *receita(s)* sempre recebeu tratamento específico, ao lado de *lucro(s)*.

No pronunciamento técnico CPC 00, Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, há a definição de receitas em torno de um conceito amplo e com explicitação não exaustiva<sup>15</sup>.

Há, portanto, uma diversidade de circunstâncias que podem designar um dado evento como tendo configurado *receita*. Inclusive, até situações menos intuitivas, a exemplo da liquidação de passivos, ganhos não advindos da atividade ordinária, reavaliação de ativos etc. Em face disso, percebe-se que o sentido de receita guarda forte relação com o aspecto pragmático. A relação do signo com o tempo demonstra a sua continuidade, ou seja, sua capacidade de sofrer constantemente mudanças a partir da combinação de diversas perspectivas. No campo contábil-econômico, isso se deve em razão da alteração de métodos e modelos de recorte da realidade, sempre predispostos a se conformarem aos propósitos de prover informações e interpretações relevantes aos usuários das demonstrações.

Pelo exposto, os signos de relevância contábil não se mantiveram inalterados com o decurso do tempo. Houve alterações no texto da própria legislação, modificação e alteração de conceitos, bem como o esquecimento de certos vocábulos. Portanto, conclui-se que a contabilidade, também, se situa dentro de um mundo linguisticizado, onde seu funcionamento possui íntima relação com a facticidade, haja vista se tratar de um produto cultural (JAKOBSON *apud* ARAUJO, 2005, p. 17).

#### 4 Estudo de caso: a ponta do iceberg com o RE 574.706/PR

Na linha do que se construiu até aqui, especialmente a partir do referencial teórico radicado na hermenêutica fundamental (Heidegger e Gadamer) e do Princípio da Autonomia do Direito, o momento expletivo da compreensão do julgador detém cabedal importância. Isso porque é no momento quando se manifesta a interpretação do intérprete que se pode avaliar a coerência, correção e plausibilidade de sua hipótese. E, no direito, essa verificação se submete ao crivo do que a Constituição diz.

Grosso modo, o resultado do exame de um recurso é previsível, uma vez delimitado pelo fechamento do sistema. No âmbito da fundamentação, contudo, há um espaço mais amplo, em virtude da abertura discursiva. Assim, é possível ocorrer de uma fundamentação conter raciocínio, argumento ou assertiva felizes (válidos), porém,

<sup>15</sup> Genericamente diz: “[...] aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.”

E exemplifica:

74 A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties* e aluguéis.

75 Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como um elemento separado nessa estrutura conceitual.

76 Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não-correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.

77 Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

Pronunciamento Técnico Contábeis 2008. Disponível em: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1\\_livro\\_CPC2.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1_livro_CPC2.pdf), p. 12. Acesso em: 1 nov. 2020.



uma conclusão inadequada, e vice-versa. Nessa ordem de ideias, uma exposição crítica ao julgamento do RE 574.706/PR<sup>16</sup> deve efetuar-se mais ao lume das razões expendidas do que propriamente da conclusão vencedora.

Em geral, a argumentação dos ministros que aderiram à tese majoritária seguiu a tese do julgamento do RE 240.785, inclusive, o ministro Marco Aurélio exclamou não ter havido alteração do parâmetro constitucional após aquela leitura<sup>17</sup>.

Na introdução do seu voto, a ministra relatora Carmen Lúcia traz à tona a tônica que conduziria o seu raciocínio quando alude à diferenciação conceitual entre *faturamento* e *receita*. Nessa linha, assevera que parte do ICMS destacado na *fatura* será repassada aos cofres públicos, não constituindo faturamento para fins de apuração das contribuições.

A ministra Rosa Weber, após expor acurada diferença entre conceito tributário e conceito contábil, acolheu vetusto conceito financeiro de *receita pública*, definido pelas doutrinas de Aliomar Baleeiro e Ricardo Mariz, como sendo a entrada, sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, como elemento novo e positivo, para afastar a inclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições. Assim, perfilhando o entendimento da corrente vencedora, grifou que a problemática envolvia “um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e abrangente vinculante”<sup>18</sup>.

Outra linha bastante utilizada, vista, por exemplo, na fala do ministro Ricardo Lewandowski, escorou-se na construção dogmática da lavra de Roque Carraza, a partir da construção teórica denominando o fenômeno do ingresso do ICMS como sendo *mero trânsito contábil*, não acrescendo em definitivo no patrimônio do contribuinte<sup>19</sup>. De forma similar, o ministro Celso de Mello partiu de análise semelhante.

Abrindo divergência, o ministro Edson Fachin apresentou os contornos jurídicos da lide, reconstruindo a história institucional do até então conceito de faturamento, assim entendido como a “somatória de receitas resultantes das atividades empresariais, e não apenas da venda de bens e serviços correspondentes a emissão de faturas”<sup>20</sup>. Sua excelência, argutamente, assinalou que a receita bruta significa uma oscilação patrimonial e positiva, e não necessariamente incremento no patrimônio, uma vez que há receita também em casos de venda com prejuízo<sup>21</sup>. Nesse sentido, relembrou que questão semelhante havia sido decidida à luz do RE-RG 606.107, quando o Supremo Tribunal Federal assinalou a diferença entre a base tributável e a sua definição ou classificação contábil.

Reconstruindo a cadeia de decisões acerca da matéria, o ministro Dias Toffoli lembrou que já se acolhia o entendimento de que faturamento não envolveria mera *emissão de faturas*, mas também o resultado econômico das operações empresariais do agente econômico (*vide* RE 150.764 e ADC 1). Sendo assim, rememorou que o RE 240.785 modificou essa jurisprudência da Corte, ao aproximar o conceito de faturamento ao de receita líquida, contrariando vetusto entendimento que sempre equiparou *faturamento* a *receita bruta*<sup>22</sup>. Ao lado disso, buscou articular as normas resultantes do texto do Decreto-lei 1.598/1977 (atualmente, com a redação dada pela Lei 12.973/2014) e da Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/1976 de maneira a conferir um sentido jurídico para *receita bruta*. Em conclusão, afirmou que caso se deduzisse da receita bruta os ônus os impostos relativos às vendas (como o ICMS), resultará na apuração da receita líquida<sup>23</sup>.

Caminho semelhante percorreu o ministro Gilmar Mendes, acrescendo o entendimento consolidado de que o “ICMS faz parte do ‘conjunto que representa a viabilização jurídica da operação’ e, por isso, integra sua própria

<sup>16</sup> Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 17 dez. 2020.

<sup>17</sup> Fl. 46 do inteiro teor.

<sup>18</sup> Fl. 79 do inteiro teor.

<sup>19</sup> Fl. 101 do inteiro teor.

<sup>20</sup> Fl. 37 do inteiro teor.

<sup>21</sup> Fl. 38 do inteiro teor.

<sup>22</sup> Fl. 94 do inteiro teor.

<sup>23</sup> Fl. 209 do inteiro teor.

base de cálculo”<sup>24</sup>. Ou seja, se o ICMS integra o valor da operação final, também constituiria produto da venda e da prestação de serviços<sup>25</sup>. Provocou que a exclusão sem previsão normativa desse montante oriundo da operação “aproximaria a contribuição sobre o faturamento daquela sobre o lucro”<sup>26</sup>. Enfatizou que a própria estrutura de apuração e recolhimento do ICMS interdita qualquer previsão de quem e em que medida irá suportar o ônus tributário<sup>27</sup>. Ao fim, defendeu uma interpretação conforme à Constituição, e não conforme à lei, no sentido de que o legislador dispõe de uma relativa liberdade para cuidar da matéria, respeitando o núcleo essencial da noção de faturamento<sup>28</sup>.

A fixação de parcela dos ministros da tese vencedora em reproduzir um sentido unívoco e atemporal de *receita* e *faturamento* é materializada pela mera reiteração da conclusão do RE 240.785, pela replicação dos argumentos expendidos pelo ministro Cezar Peluso, em seu voto nos REs 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, e, no extremo, pela citação de cerca de 400 vezes a palavra *conceito*. Esse esforço obstinado por um fundamento último, entretanto, esbarra na constatação da experiência hermenêutica de que a interpretação se estrutura sob o ser finito e histórico que somos, pois ela sempre se inicia “em algum ponto e procura superar a parcialidade que ela introduz com seu começo” (GADAMER, 1999, p. 682).

Segundo a tradição hermenêutica, a atuação com precedentes equivale aos influxos que o pré-juízo exerce sobre o sujeito, ou seja, funciona como parâmetro de compreensão. Daí o caráter intersubjetivo estabelecido pelo diálogo através do qual *novo* vem pelo passado, exprimindo-se “uma apropriação e transformação do que foi transmitido” (HEIDEGGER, 2018, p. 33). Por esse motivo, diversamente da premissa de alguns dos ministros da tese majoritária, as razões de decidir não servem como mordaca, uma vez que a aplicação ao caso atual sempre pressupõe o “confronto que permite que o novo venha à luz pela mediação do antigo” (GADAMER *apud* KAHLMEYER-MERTENS, 2017, p. 53).

Por exemplo, à sua melhor luz, os precedentes da lavra do ministro Cezar Peluso citados deveriam ser interpretados no interior do seu quadro referencial, radicado em Saussure, e dentro do horizonte da sua época. A partir da semiologia de Saussure, verificar-se-ia um forte apelo pragmático, uma vez que entende inexistir relação de essencialidade entre signo e o objeto. Isto é, embora realce a importância daquilo que foi dito ou empregado no passado (imutabilidade), reforça a mutabilidade dos significados, em razão da relação com o tempo em transformação, que sempre possibilita adição, subtração ou abandono de determinado sentido (STRECK, 2014, p. 218-219). Nessa senda, o próprio ministro Cezar Peluso disse ter conferido acomodação prática ao conceito de *faturamento para efeitos fiscais*, a fim de dar continuidade às exigências históricas da evolução empresarial. Naquele contexto, o sentido de *faturamento* já estava em meio às seguintes transformações: (a) de simples compra e venda mercantil com fatura para resultado econômico das operações empresariais típicas; (b) passou a abarcar as receitas das empresas prestadoras de serviços e não apenas às compras e vendas mercantis; (c) passou a corresponder à noção de *receita bruta*. Isto quer dizer que o melhor sentido de seus votos é diametralmente contrário ao paradigma conceitualista firmado no RE 574.706/PR.

No interior da tese vencedora, o que se extrai é um esforço hercúleo para abarcar todas as características fixas e irrenunciáveis em conceitos. Há uma obstinação por reduzir a complexidade dos fenômenos, no intuito de aceder ao *objeto* (*a coisa em si* ou *a realidade em si*) ou ao *conceito de*. Reside, aí, elemento da matriz *conceitualista*, encontrada na base do *consensus omnium* da comunidade jurídica (DERZI, 1998).

Contudo, a busca pelo significado das palavras da Constituição não se faz de antemão, ainda que previamente ele chegue até nós com um significado antecipado, em face da sua facticidade e historicidade. Não há possibilidade de fixar um sentido de Constituição seja em conceitos puros, seja na contabilidade, seja nas coisas em si etc., na

<sup>24</sup> Fl. 124 do inteiro teor.

<sup>25</sup> Fl. 131 do inteiro teor.

<sup>26</sup> Fl. 132 do inteiro teor.

<sup>27</sup> Fl. 135 do inteiro teor.

<sup>28</sup> Fl. 162 do inteiro teor.



medida em que a significação somente ocorre no contexto de situações concretas, “dentro das condições humanas do discurso e da linguagem” (STRECK, 2014, p. 257). Isso representa o salto qualitativo do chamado *giro ontológico* da hermenêutica, ao transferir para o interior da linguagem a possibilidade de compreensão, pois “a relação humana com o mundo é linguística e, portanto, compreensiva em geral e por princípio” (GADAMER, 1999, p. 126). Dessa maneira, a hermenêutica evidencia a inadequação de todas as propostas que apostam na separação entre *palavra* e *coisa*, *compreender* e *interpretar*, *razão* e *linguagem* etc.

Na linha da premissa do ministro Edson Fachin, o exercício da jurisdição constitucional deve zelar pela integridade do direito, abstendo-se de realizar política fiscal<sup>29</sup>. Isso implica reconhecer a (auto-)nomia do direito, conjugado com a necessidade de preservar a força normativa da Constituição, dando-lhe o melhor sentido, em continuidade, coerentemente, com a sua história institucional. Daí que a interpretação do texto da Constituição e dos precedentes se efetiva por meio da (re-)construção de sentido, uma vez que “cada interpretação se efetua à luz do que se sabe; e o que se sabe muda” (GADAMER *apud* REALE e ANTISIERI, 2006, p. 252). Tanto é que a noção de *receita* e *faturamento* sempre se ressituiu, no tempo e no espaço, nunca estando congelada a um conceito próprio, pois sempre veio de algum lugar em sua historicidade e facticidade.

Ao julgar com base em argumentos não jurídicos, o Supremo Tribunal Federal criou uma verdadeira aporia com repercussões práticas. Uma delas diz respeito à forma de execução da decisão pelas instâncias inferiores. De um lado, o Fisco argumenta a necessidade de se aplicar o método base-contrabase conjugado com o critério do rateio, a fim de que se exclua da base de cálculo apenas o valor do ICMS efetivamente entregue aos estados. Doutra banda, os contribuintes defendem uma fórmula de cálculo baseada nos valores retidos nas notas fiscais, segundo o argumento matemático de que o *efeito recuperação* provocado pelo ICMS devido (captura pelas contribuições na etapa seguinte) geraria distorções na cadeia produtiva e prejuízo para eles (SANTIAGO, 2018). De jurídico, a discussão descambou argumentos matemáticos, financeiros e econômicos. Outra dificuldade prática residiria nas esferas dos juizados especiais, sabidamente já sobrecarregados e sem estrutura técnica e de pessoal para promover a liquidação desse grau de complexidade<sup>30</sup>. Há, ainda, questões relacionadas às chamadas teses filhotes, isto é, as consequências desencadeadas pela decisão se ela for replicada noutros casos, uma vez que se extrair dela a vedação de qualquer incidência direta ou indireta de tributo sobre tributo (*vide* IPI sobre ICMS, PIS/Cofins sobre ISS, IRPJ sobre ISS, PIS/Cofins sobre sua própria base de cálculo etc.), inquinaria de inconstitucionalidade quase todo o sistema tributário nacional (VELLOSO, 2016).

A partir do olhar da fenomenologia hermenêutica, verifica-se persistir exacerbada confiança na ritualística de cariz positivista. Há forte apego por elementos tais como a construção de estruturas lógico-formais, moldura normativa, mecanização da aplicação de precedentes etc., a fim de se assegurar uma resposta (pretensamente) com maior *eficiência*, *isonomia* e *previsibilidade*. No contexto atual, elimina-se a *facticidade*, sob o plano da historicidade, uma espécie de fuga do pensamento, anunciada por Heidegger (1959). Não se põe mais à disposição de escutar o que a *coisa* tem a dizer, naquilo transmitido pelo horizonte tradicional. A exigência de respostas cada vez mais céleres, antes mesmo das perguntas, lança o pensamento a uma única função e objetivo, que apenas “calcula nunca para, nunca chega a meditar” (HEIDEGGER, 1959, p. 13). Nessa fé absoluta, não se dá conta de que até mesmo a própria *razão lógica* se vê presa a “influência das paixões e, enquanto razão, pre-dis-posta para a confiança na evidência lógico-matemática de seus princípios e regras” (HEIDEGGER, 2018, p. 44). Em suma, o pensamento unilateral instrumentalizado pela técnica, em vez de se pôr à disposição do homem, escraviza-o (HEIDEGGER, 1959, p. 2 1-27).

Por tudo isso, evoca-se a magistral lição do ministro Eros Grau (RE 346.084-6), quando alude que “a realidade não para quieta, ela sim derrubando bibliotecas e preceitos que já não sejam com ela coerentes”, ou seja, a “interpretação do direito é compreensão não apenas dos textos, mas também — repito-me — da realidade”. Enfim, apenas à luz da experiência concreta da facticidade e historicidade do direito que se poderá dizer se uma venda com

<sup>29</sup> Fl. 38 do inteiro teor.

<sup>30</sup> No caso do ICMS destacado, deve-se aferir a nota fiscal de cada transação. No caso do ICMS devido, a documentação é simplificada pela GIA-ICMS e Escrituração Fiscal Digital – EFD-ICMS/IPI.

prejuízo se insere como receita tributária, se uma compra e venda a preço módico significa uma doação para fins fiscais etc., isto é, somente aí que se verá as coisas como elas mesmas.

## 5 Direito e contabilidade: qual conexão?

A autonomia do direito implica a filtragem dos discursos jurídicos pela Constituição. Quando se diz isso, está se reafirmando que o controle se dá pela sua linguagem intersubjetivamente compartilhada, que não só se constitui na história, mas que, efetivamente, faz a história. É por isso que o texto do art. 111, I, do CTN dispõe sobre a interpretação literal e merece uma interpretação à luz da Constituição, sob pena de se incorrer em inconstitucionalidade.

Assim é que pensar em bases tributárias *entificadas* ou *conceitualizadas* torna-se hermeneuticamente inadequado. Não se pode congelar a *Constituição em si*, pois a sua existência não é atemporal, e sim conforme se apresenta na sua facticidade e historicidade. O direito é linguagem e, como tal, constitui um universo próprio, onde as práticas dos intérpretes, no âmbito das relações subjetivas, dão sentido aos textos jurídicos. Dito de outro modo, Nelson Saldanha destaca que os “textos que integram o direito positivo contém a norma: são textos jurídicos e não contábeis, nem litúrgicos” (*apud* STRECK, 2014, p. 632).

A ideia de que as ciências contábeis (ou economia ou quais quaisquer outros campos do conhecimento) emprestam ao direito tributário *conceitos* advém de reminiscências dos elementos dos paradigmas da metafísica clássica e da filosofia da consciência. No primeiro polo, acredita-se na existência de *entes* ideais em um plano superior e que, após serem conhecidos, são representados por nomes, conforme o idealismo platônico (*apud* RUSSEL, 2015, p.163). Sob o outro enforque, a(s) filosofia(s) da consciência traz(em) para dentro da subjetividade a capacidade de fundamentar o conhecimento acerca do mundo, ou seja, passa a ser o sujeito — e não um mundo suprassensível — o lugar a partir de onde se produz o saber (STRECK, 2014, p. 200).

Com efeito, percebe-se que ambas as posturas pressupõem um acesso ao mundo fora e sem a linguagem, uma espécie de verdade pré-linguística. Estagnados no esquema relacional sujeito-objeto, ambos os paradigmas não adentram no campo da intersubjetividade (sujeito-sujeito), que somente se torna possível no interior de um mundo linguisticizado desde sempre (GADAMER, 1999, p. 649). Pensar que o direito tributário possa ter seu objeto fundado em um ente ou conceito exógeno acaba por criar uma regressão *ad infinitum*, eis que a facticidade do ser humano “não é passível de fundamentação e nem de dedução” (GADAMER, 1999, p. 386), sendo impossível um retrocesso a uma fase pré-linguística.

Como dito à saciedade, todo saber detém datação histórica, se realiza a partir daquilo que se sabe, mas a realidade sempre muda. O novo sempre vem, mas não a partir do nada, e sim sob os influxos transmitidos pelo horizonte de acontecimentos, onde “toda série contínua de pontos de vista na qual o passado se apresenta e se dirige contra nós” (GADAMER *apud* KAHLMEYER-MERTENS, p. 95). Quando o Supremo Tribunal Federal passa a pensar em *entes* e *conceitos puros*, tal como no citado RE 574.706/PR, desenganadamente incorre em uma contradição performática. Veja: embora se firme no pressuposto de que se irá fixar um *conceito constitucional*, acaba-se acolhendo um conceito de *receita* equivalente a *receita líquida* de leis infraconstitucionais (LSA e LC 70/1991). Isso demonstra que as coisas não vêm do nada, ou seja, de um vácuo de sentido, mas, sim, a partir daquilo que a linguagem fala e nos permite falar.

Como se disse linhas atrás, a interpenetração dos horizontes da contabilidade e do direito deve obedecer tanto a abertura discursiva dos canais jurídicos de institucionalização de normas, quanto sua sedimentação no interior do significado das expressões linguísticas com as quais os intérpretes se manifestam, se ordenam e praticam suas ações. Exemplo disso é que a institucionalização jurídica da contabilidade se inicia pela criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), uma autarquia especial dotada de personalidade jurídica de direito público<sup>31</sup> (Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946), responsável, dentre outras, pela função de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil. Por isso, pretender a subversão da ordem cronológica do tempo gera uma espécie

<sup>31</sup> Disponível em: <https://cfc.org.br/oconselho/>. Acesso em: 1 nov. 2020.

do “paradoxo do avô”, uma vez que se a contabilidade passar a reger o direito, quem vai passar a (e)ditar as leis contábeis?

Dentro da experiência hermenêutica, deve-se pensar as bases tributárias não a partir da contabilidade, e sim a partir de como ela “se apresenta significativamente num horizonte histórico e sujeito às repercussões das compreensões que dela se faz” (GRONDIN *apud* KAHLMEYER-MERTENS, 2017, p. 114). Nesse sentido, não se confundem base tributável e classificação contábil, havendo inúmeras situações práticas que comprovam isso.

Uma constatação empírica pode ser aferida do estudo de pesquisadores norte-americanos, ao realizarem uma comparação entre a renda tributável e os ganhos nas demonstrações financeiras, concluindo que no final dos anos 90 a receita contábil das empresas com mais de 250 milhões de dólares de ativos permaneceram superior à marca de 60% em comparação com a sua renda tributável total (BURMAN; SLEMROD, 2020, p. 75).

Um uso diverso também se verifica(ou) quanto às definições de *faturamento* e *receita*. Enquanto deram ensejo a intensos debates na esfera da jurisdição tributária, para a contabilidade, o CPC entendeu que a matéria não guardava repercussão contábil, ou seja, seria despiendo dar nomes e significados para o referido evento, conforme se depreende do relatório da audiência pública 30<sup>32</sup>.

Outro exemplo da relevância/diferença do aspecto semântico-pragmático da linguagem são as múltiplas facetas e funções que comporta o signo *lucro*. Para fins contábeis, há o *lucro bruto*, *lucro operacional*, *lucro não-operacional*, *lucro líquido* etc. No direito tributário, para fins de incidência do IRPJ, há o *lucro real*, *lucro líquido ajustado*, *lucro presumido*; enquanto na CSLL, o *lucro* recebe o rótulo de *resultado do exercício*, mas mantém a mesma noção. Nessa perspectiva, não devemos pensar no *lucro* enquanto uma entidade metafísica ideal ou uma essência em si mesma. Nem tampouco como mera expressão verbal (signo) que possa se depurar pela via lógica. Ambas as posturas, cada uma do seu modo, instrumentalizam a linguagem. E apostam em um mundo sem a experiência da facticidade e historicidade, experiência prática indispensável da significância. Levadas ao absurdo, poder-se-ia conjecturar que somente haveria lucro ao final da vida da pessoa jurídica, após o ajuste de contas. Óbvio, contudo, que tal hipótese é um projeto interpretativo hermeneuticamente inadequado, tendo em vista afrontar as normas da Constituição que determinam a tributação da renda.

Assim sendo, conquanto o direito tributário e a contabilidade se tangenciam em alguns pontos, cada qual desliza sobre pressupostos linguísticos, códigos, repertórios etc. próprios. Enfim, ainda que em certa medida há uma interpenetração entre os dois *mundos*, o horizonte significativo de cada um possibilita articulações distintas da linguagem, uma vez estabelecido dentro de um diferente contexto compreensivo. Em síntese, o horizonte de acontecimentos das coisas são diversos em razão dos matizes perspectivistas dos intérpretes partirem de situações singulares (GADAMER, 1999, p. 649).

Com GADAMER (1999, p. 461), conclui-se que a interpretação dos textos jurídicos deve concretizá-lo em sua validade jurídica, isto é, para compreendê-lo adequadamente, deve-se pôr de acordo com as pretensões que ele mesmo apresenta (facticidade), compreendendo-o em cada instante, cada situação concreta de uma maneira nova e distinta (repercussão dos efeitos da história).

## 6 (In)conclusões

Viu-se que tanto procedimentalistas quanto hermeneutas, ainda que por caminhos distintos, reconhecem a autonomia do direito em relação aos agentes externos. No primeiro caso, assinala-se a abertura discursiva do direito, em termos de justificação de suas normas, no âmbito do processo legislativo. No segundo caso, realça-se a relevância histórica da autonomia do direito, circunstância esta que instaurou novo horizonte de expectativas e possibilidades. De ponto em comum, entendem que a especificidade adquirida do direito lhe confere uma espécie de *blindagem epistêmica* em face das outras dimensões que com ele se (inter-) relacionam. Por essa razão, somente quando se escuta (auto-)nomia do direito, o ser da Constituição é trazido ao aberto. É dizer: emerge-se um mundo

<sup>32</sup> Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>. Acesso em: 1 nov. 20.

linguisticizado, onde passa-se a saber sua função, o significado daquilo que se quer dizer, alcançando a força normativa manifestada.

Sob a perspectiva de que o saber é sempre circunstanciado, segundo as aplicações da linguagem de seu tempo (Gadamer), perguntar pela conexão entre direito tributário e contabilidade é, antes de tudo, penetrar no horizonte mesmo do direito. Isto é, dialogar dentro da sua história institucional e ouvir verdadeiramente o que seu sentido carrega consigo. Inexiste resposta sem antes haver perguntas (Heidegger). Daí que é equivocada a visão *conceitualista* de se pretender pela via lógica um significado puro, imutável e atemporal do que seja a base tributária. Equivoca-se quando se toma *conceitos* contábeis puros. Não há base tributária (ente) que subsista independente de um suporte linguístico, ou seja, fora do universo significativo produzido (interpretado) no interior do discurso jurídico (ser).

A linguagem mais do que instrumento para comu(-m)nic-ação, ela própria constitui(a)-ção e realiza nossa media(a)-ção no mundo. Dito de outro modo, despidendo pensar na base tributária em si ou num conceito puro em si, uma vez que *a coisa* somente emerge quando e enquanto compreendida e interpretada na e pela linguagem do direito. O texto jurídico, desde sempre, “é”, ou seja, já nos vem com um determinado significado inserto no nosso repertório (facticidade), dentro de um contexto dentro do horizonte transmitido (historicidade). Por isso, Gadamer assevera que a interpretação detém sempre um caráter atributivo, implicando um novo acréscimo, refinamento etc., enfim, uma nova hipótese de sentido a ser posta à prova do novo contexto (situação hermenêutica).

Fazendo um paralelo entre a conexão entre direito tributário e contabilidade, percebe-se que a tentativa de se utilizar de fatos contábeis puros para definir as materialidades tributárias parte exatamente dessa problemática de ordem paradigmática. Isto é, sobressai-se, de um lado, a crença de que exista uma base tributária meta-jurídica, como se fosse um ente atemporal e ideal, e/ou de outro lado, que a racionalidade humana seja capaz de definir, com o puro intelecto lógico, aquilo que objeto real(mente) seja. Enfim, segue a fé no pensamento técnico-científico.

Porém, à contabilidade também se aplica o adágio gadameriano segundo o qual *ser que pode ser compreendido é linguagem*, isto é, seu comportamento se dá conforme os pressupostos linguísticos, de acordo com o significado assumido dentro de um horizonte que (comunica)-ação.

Não se deve investigar pelo *conceito em si* ou a *essência em si* de *receita* e *faturamento*, pois a *coisa em si* nunca é alcançada em sua plenitude. Somente o que a linguagem possibilita é que se pode compreender. É o que nela se manifesta, dentro de uma situação histórica carregada de sentido, o ser a ser compreendido. São (n)as situações práticas onde os diversos intérpretes, dentro de cada contexto, que, sendo influenciados por ele, continuam a determiná-lo (círculo hermenêutico). A tarefa do hermeneuta, portanto, é tomar consciência dessas repercussões históricas — não se cegando com seus próprios pré-juízos (*epoché*) —, para realizar a melhor hipótese interpretativa à luz do que o direito diz naquela situação.

As próprias análises de casos concretos demonstraram que os vocábulos são vagos, apresentam ambiguidade, comportando-se de modos distintos no contexto histórico. Não há como, portanto, formalizá-los via metódica analítica, no altiplano da lógica pura, buscando implicá-los dentro de conceitos ou teses. A facticidade e a consciência histórica são um duro golpe no formalismo, pois comprovam que a cada situação requer-se nova hipótese interpretativa.

## 7 Referências

ANAN JUNIOR, Pedro. *Contabilidade para advogados*. São Paulo: Intelecto, 2019.

ARAUJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica do direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

Barcellos, Ana Paula de. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. ISBN 978-85-309-8976-7.

BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 7 abr. 2021.

BRASIL. Decreto-Lei 1940, de 25 de maio de 1982. Institui contribuição social, cria o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1940.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1940.htm). Acesso em: 7 abr. 2021.

BRASIL. Lei Complementar 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp70.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm). Acesso em: 7 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574706, Relatora: CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, acórdão eletrônico repercussão geral – mérito DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017). Inteiro teor disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 7 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 346084, relator: Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão: Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 01-09-2006, PP-00019, EMENT VOL-02245-06, PP-01170. Inteiro teor disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>. Acesso em: 7 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento Técnico Contábeis 2008*. Disponível em: [https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1\\_livro\\_CPC2.pdf](https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1_livro_CPC2.pdf). Acesso em: 7 abr. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Relatório da Audiência Pública*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>. Acesso em: 7 abr. 2021.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BURMAN, Leonard E.; SLEMRUD, Joel. *Taxes in America: what everyone needs to know*. New York: Oxford University Press, 2020.

DERZI, Misabel. Tipo ou conceito no direito tributário? *Revista da Faculdade de Direito UFMG, Belo Horizonte*, n. 30-31, 1988. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1046>. Acesso em: 7 abr. 2021.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997.

HEIDEGGER, Martin. *Serenidade*. Tradução de Maria Madalena Andrade e Olga Santos. Portugal: Instituto Piaget: 1959.

HEIDEGGER, Martin. *A origem da obra de arte*. Tradução de Maria da Conceição Costa. Portugal: Edições 70, 1977.

HEIDEGGER, Martin. *Que é isto a filosofia?* Trad. Ernildo Stein. Petrópolis: Vozes, 2018.

KAHLMAYER-MERTENS, Roberto S. *10 lições sobre Gadamer*. Petrópolis: Vozes, 2017.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. *Governança tributária global: limitações externas ao poder de tributar (e de não tributar) na pós-modernidade*. Belo Horizonte: Arraes, 2016.

OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni. *Direito, política e filosofia: contribuições para uma teoria discursiva da constituição democrática no marco do patriotismo constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juis, 2007,

REALE, G; D, Antiseri. *História da filosofia de Nietzsche à Escola de Frankfurt*. Tradução: Ivo Storniolo. São Paulo: Paulus, 2006. v. 6

RUSSEL, Bertrand. *História da filosofia ocidental: a filosofia antiga*. Tradução: Hugo Langone. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2015. v. 1

SANTIAGO, Igor Mauler. Solução de Consulta Cosit 13/2018 desrespeita o Supremo e a legislação. *Jota: opinião e análise*. 21 nov. 2018, Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/solucao-de-consulta-cosit-13-2018-desrespeita-o-supremo-e-a-legislacao-21112018>. Acesso em: 7 abr. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luis Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, Alexandre Couto. *Direito societário: estudos sobre a Lei de sociedades por ações*. São Paulo: Saraiva, 2012. ISBN 9788502177529.

STRECK, Lênio. As recepções teóricas inadequadas em *Terrae Brasilis*. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba, v. 10, n. 10, p. 2-37, 2011. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/53/52>. Acesso em: 7 abr. 2021.

STRECK, Lênio. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito*. 11. ed. Rio de Janeiro: Livraria do Advogado, 2014.

STRECK, Lênio. *Jurisdição constitucional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019. ISBN 978-85-309-8748-0

VELLOSO, Andrei Pitten. *ICMS na base de cálculo dos tributos sobre a receita: premissas e corolários lógicos da tese jurídica*. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 75, dez. 2016. Disponível em: [https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei\\_Pitten\\_Velloso.html](https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao075/Andrei_Pitten_Velloso.html). Acesso em: 7 abr. 2021.